

**PENGARUH KARAKTERISTIK PERSONAL AUDITOR  
TERHADAP PENERIMAAN PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDIT  
(Studi Empiris pada Auditor Pemerintah Yang bekerja di BPKP Di Jawa Tengah  
dan DI Yogyakarta)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



**Diajukan oleh :**

**Nama : Provita Wijayanti**

**NIM : C4C005146**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO  
2007**

## ***ABSTRACT***

*This study examines the influence of personal auditor characteristics on acceptance of dysfunctional audit behavior. The model is designed to enable an assessment of the direct and undirect influence of personal auditor characteristics which consist of : locus of control, employee performance, organizational commitment, and turnover intention on acceptance of dysfunctional audit behavior that comprise of prematur sign off, underreporting of time, and altering replacing audit procedure.*

*This research uses the empirical with convenience sampling technique in the data collection. Data were collected using a survey on 140 government auditors who work at BPKP Central java and DI Yogyakarta, Indonesia. Data were analyzed by using Structural Equation Model (SEM) with the program Visual-PLS (Partial Least Square).*

*The result of hypothesis examination indicate thats there positive influence of locus of control on acceptance of dysfunctional audit behavior, there is negative influence of employee performance on acceptance of dysfunctional audit behavior with locus of control and organizational commitment as antecedent, there is positive influence of turnover intention on acceptance of dysfunctional audit behavior with locus of control, employee performance and organizational commitment as antecedent. Negative influence of organizational commitment on acceptance of dysfunctional audit behavior with locus of control as antecedent is rejected.*

**Keywords :** *Locus of Control, Employee Performance, Organizational Commitment, Turnover Intention, Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior, Structural Equation Model (SEM), Visual Partial Least Square (Visual-PLS).*

## **1. Pendahuluan**

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Peringkat korupsi negara Indonesia sebagai negara terkorup di Asia menimbulkan pertanyaan besar mengenai pengawasan dan pertanggungjawaban di lembaga pemerintahan (Sindo, 17 Maret 2007). Predikat tersebut mengindikasikan kurang berfungsinya akuntan dan penegak hukum yang merupakan tenaga profesional teknis yang secara sistematis bekerjasama untuk mencegah dan mengungkapkan kasus korupsi di Indonesia secara tuntas (Arif, 2002). Penyebab utama yang mungkin adalah karena kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia.

Mardiasmo (2000) menjelaskan bahwa terdapat beberapa kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia. Kelemahan tersebut antara lain: pertama tidak tersedianya indikator kinerja yang memadai sebagai dasar pengukur kinerja pemerintahan baik pemerintah pusat maupun daerah. Hal tersebut umum dialami oleh organisasi publik karena *output* yang dihasilkan yang berupa pelayanan publik tidak mudah diukur. Kedua, berkaitan dengan masalah struktur lembaga audit terhadap pemerintahan pusat dan daerah di Indonesia. Permasalahannya adalah banyaknya lembaga pemeriksa fungsional yang *overlapping* satu dengan yang lainnya yang menyebabkan ketidakefisienan dan ketidakefektifan pelaksanaan pengauditan.

Di Indonesia yang melaksanakan fungsi pemeriksaan secara garis besar dipisahkan menjadi dua yaitu auditor eksternal dan auditor internal. Auditor eksternal pemerintah diimplementasikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang dibentuk sebagai perwujudan pasal 23E UUD 1945. Auditor internal pemerintah

diimplementasikan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pengawas Daerah (BAWASDA) dan badan pengawas internal di setiap departemen yaitu Inspektorat Jendral (IRJEN).

BPKP merupakan salah satu lembaga audit internal pemerintah yang melaksanakan fungsi pemeriksaan. Berdasarkan tujuan pembentukannya, BPKP berperan untuk menciptakan pemerintahan yang *good governance* yaitu menciptakan pemerintahan yang bersih dari korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN). Berdasarkan fungsinya tersebut BPKP harus melaksanakan audit secara umum atau audit laporan keuangan dan audit khusus atau audit forensik (Arif, 2002). Salah satu hasil audit dari BPKP adalah sebuah kesimpulan mengenai ada tidaknya indikasi tindak pidana ataupun perdata yang menyebabkan kerugian keuangan dan kekayaan negara. Oleh karena itu audit yang dilakukan oleh BPKP harus berkualitas.

Kualitas audit adalah probabilitas seorang auditor untuk menemukan dan melaporkan pelanggaran sistem kliennya. (Dangelo, 1981 dalam Ahmad, 2005). Penemuan-penemuan terhadap pelanggaran harus didukung oleh bukti kompeten yang cukup agar laporan yang disampaikan atau opini audit dapat dipertanggungjawabkan. Untuk memperoleh bukti kompeten yang cukup maka auditor harus melaksanakan prosedur audit yang diperlukan dengan benar. (Herningsih, 2001).

Perhatian terhadap peningkatan kualitas audit tersebut juga menjadi fokus utama di SEC dibawah kepemimpinan Arthur Lewitt. SEC terlihat menyoroti dan mendorong peningkatan kualitas dalam kualitas proses audit dan profesi auditor. Pada saat itu Arthur mendesak SEC untuk membentuk *AICPA Public Oversight Board* yang bertugas untuk menelaah permasalahan mengenai kualitas audit. Panel tersebut berhasil mengumpulkan

informasi dari pengamatan dan survey terhadap pihak manajer keuangan perusahaan, auditor internal dan auditor eksternal. Hasil penemuan memberikan indikasi bahwa perilaku disfungsional seorang auditor baik auditor internal maupun eksternal terus berlanjut dan berkembang pada profesi auditor saat ini. (Donnelly, *et al.*, 2003).

Perilaku disfungsional audit dan berhentinya auditor (*turnover*) dari pekerjaannya berhubungan dengan penurunan kualitas audit (*Public Oversight Board*, 2000 dalam Donnelly *et al.*, 2003). Perilaku ini bisa mempunyai pengaruh langsung dan tidak langsung terhadap kualitas audit. Perilaku yang mempunyai pengaruh langsung termasuk *premature sign-off*, pemerolehan bukti yang kurang (Otley & Pierce, 1995; Donnelly *et al.* 2003), pemrosesan yang kurang akurat (Mc Daniel, 1990) dan kesalahan dari tahapan audit (Margheim & Pany, 1986), *altering/replacing of audit procedure* (Donnelly, *et al.* 2003) dan perilaku audit yang mempunyai pengaruh tidak langsung terhadap kualitas audit adalah *under reporting of time* (Donnelly *et al.* 2003)

Studi yang ada saat ini menjelaskan bahwa perilaku disfungsional adalah masalah yang sudah meluas (Otley & Pierce, 1995 ; Smith 1995 dalam Donnelly *et al.* 2003). Survei yang dilakukan oleh Otley & Pierce (1995) terhadap pihak manajer keuangan perusahaan, auditor internal dan auditor eksternal, hasilnya memberikan indikasi bahwa perilaku disfungsional seorang auditor baik internal maupun eksternal terus berlanjut dan berkembang pada profesi auditor saat ini. Hasil survey sebanyak delapan puluh sembilan persen (89%) dari responden mengakui bahwa mereka telah melakukan perilaku yang dapat mengurangi kualitas auditing yaitu *Premature sign off* dan menemukan adanya tindakan tidak melaporkan hasil auditing 12,2 persen secara akurat pada waktu yang seharusnya (Otley & Pierce, 1995). Raghunathan (1991) mengungkapkan bahwa 55%

responden pernah melakukan penghentian prematur dan praktik ini paling umum terjadi pada tahap prosedur analitis. Suryanita *et al.* (2006) mengungkapkan bahwa lebih dari 50% respondennya telah melakukan praktik penghentian prematur atas prosedur audit. Prosedur yang paling sering dihentikan adalah mengurangi jumlah sampel yang telah direncanakan sedangkan yang paling jarang ditinggalkan atau dihentikan secara prematur adalah konfirmasi ke pihak ketiga.

Literatur terdahulu sudah mengidentifikasi faktor-faktor lingkungan (seperti tekanan waktu, model atau gaya pengawasan) dan faktor personal auditor secara signifikan mempengaruhi perilaku disfungsional (Kelly & Margheim, 1990; Otley & Pierce, 1996). Tingkat perilaku disfungsional (*Disfungsional Behavior*) yang sangat mengganggu berhubungan dengan profesi auditing (Otley & Pierce, 1995). Menurut Jansen & Glinow (1985) dalam Malone & Roberts (1996), perilaku individu merupakan refleksi dari sisi personalitasnya sedangkan faktor situasional yang terjadi saat itu akan mendorong seseorang untuk membuat suatu keputusan. Dari pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional audit dapat disebabkan oleh faktor karakteristik personal dari auditor (faktor internal) serta faktor situasional saat melakukan audit (faktor eksternal).

Penelitian ini akan menelaah ulang pengaruh karakteristik faktor personal terhadap penerimaan perilaku disfungsional bukan perilaku disfungsional secara aktual seperti yang telah diteliti oleh Donnelly *et al.* (2003). Alasan mengidentifikasi faktor yang memberikan kontribusi terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit dan bukan aktualnya adalah menghindari tidak adanya respon ataupun validitas respon yang meragukan. Hal ini berdasarkan beberapa alasan: pertama, menurut SAS No 82 dalam

Donnelly *et al.* (2003) menyatakan bahwa sikap auditor menerima perilaku disfungsional merupakan indikator perilaku disfungsional aktual. Kedua, hasil penelitian Ligthner *et al.* (1982,1983) dalam Donnelly *et al.* (2003) menyatakan bahwa kepercayaan personal auditor akan memberikan dampak terhadap kesediaan auditor untuk melakukan perilaku disfungsional. Ketiga, beberapa subyek penelitian cenderung ragu-ragu untuk mengakui bahwa mereka melakukan perilaku disfungsional.

Karakteristik personal yang mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional diantaranya *locus of control* (Donnelly *et al.* 2003), komitmen organisasi (Otley dan Pierce, 1996; Donnelly *et al.* 2003), komitmen profesional (Otley & Pierce, 1996), *Turnover intention* (Donnelly *et al.* 2003). Kinerja karyawan (*Employ performance*) (Gable & De Angelo, 1994; Donnelly *et al.* 2003).

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang telah dilakukan oleh Donnelly *et al.* (2003), yaitu untuk meneliti pengaruh faktor karakteristik personal auditor terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Karakteristik personal tersebut terdiri dari *locus of control*, keinginan untuk berhenti kerja (*turnover intention*) dan kinerja karyawan (*employee performance*) yang dimiliki oleh para auditor, dan komitmen organisasional berhubungan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit yang terdiri dari *prematur sign off*, *under reporting of time* dan *altering/replacing of audit procedure*). Alasan dilakukan penelitian ini adalah karena penelitian sebelumnya yaitu penelitian Otley dan Pierce (1996) dan Donnelly *et al.* (2003) menemukan adanya hubungan antara karakteristik personal auditor dengan penerimaan perilaku disfungsional audit sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Molone dan Robert (1996) tidak menemukan hubungan antara karakteristik personal dengan dengan perilaku

disfungsional audit. Begitu juga penelitian Maryanti (2005) tidak semua dimensi karakteristik personal auditor terbukti berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Ketidakkonsistenan penelitian sebelumnya mendorong dilakukan penelitian ulang terhadap hubungan karakteristik personal dengan perilaku disfungsional audit.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah: (1) menghubungkan secara langsung komitmen organisasional dengan penerimaan perilaku disfungsional, hal ini berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Aranya & Ferris (1984) dalam Otley & Pierce (1996), Otley & Pierce (1996), dan penelitian Maryanti (2005) yang berhasil membuktikan ada hubungan langsung komitmen organisasional terhadap perilaku disfungsional audit, sedangkan penelitian Donnelly *et al.* (2003) tidak menghubungkan secara langsung, (2) terdapat pada populasi penelitian, jika penelitian sebelumnya menggunakan auditor yang bekerja di KAP pada penelitian ini adalah auditor pemerintah yang bekerja di BPKP. Alasan peneliti menggunakan populasi yang berfokus pada auditor pemerintah yang bekerja di BPKP adalah; pertama, tuntutan atas peran auditor pemerintah untuk menghasilkan audit yang berkualitas, sehingga BPKP dengan posisinya sebagai internal auditor pemerintah memiliki peranan penting yaitu menciptakan akuntabilitas aparat pemerintahan yang berada dibawah presiden untuk mewujudkan pemerintahan yang *good governance*; kedua, BPKP memiliki visi menjadi katalisator pembaharuan manajemen pemerintahan melalui pengawasan yang profesional. Sedangkan alasan pemilihan lokasi penelitian pada auditor BPKP perwakilan Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta adalah untuk memfokuskan penelitian pada



wilayah kerja dengan predikat indeks persepsi korupsi tertinggi (IPK) dibawah Jakarta. ([icw@antikorupsi.org](mailto:icw@antikorupsi.org) ; Sindo, 17 Maret 2007).

Penelitian ini penting dilakukan karena Indonesia masih menempati peringkat kedua sebagai negara terkorup di Asia. (Sindo, 17 Maret 2007). Hal tersebut menunjukkan kurang berfungsinya badan pengawas yaitu BPKP sebagai auditor internal pemerintah yang mempunyai logo atau semboyan menciptakan pemerintahan yang bersih dari korupsi, kolusi, dan nepotisme([www.bpkp.co.id](http://www.bpkp.co.id)). Kepercayaan masyarakat terhadap kinerja pemerintah perlu dipulihkan dan hal itu tergantung pada praktek profesional yang dijalankan para auditor pemerintah terutama yang bertugas sebagai pengawas. Profesionalisme mensyaratkan tiga hal utama yang harus dimiliki oleh setiap anggota profesi yaitu: keahlian, pengetahuan, dan karakter. Karakter menunjukkan *personality* (kepribadian) seorang profesional yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etis (Mar'ie, 2002 dalam Crismastuti & Vena, 2006).

## **1.2 Perumusan Masalah**

Ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya mendorong dilakukan penelitian mengenai pengaruh karakteristik personal auditor terhadap penerimaan perilaku disfungsional. Penelitian sebelumnya telah meneliti karakteristik personal auditor yang bekerja di kantor akuntan publik (KAP) yang berkontribusi pada penerimaan perilaku disfungsional audit, tetapi belum ada penelitian terhadap auditor pemerintah khususnya auditor pemerintah yang bekerja pada BPKP. Oleh karena itu penelitian ini akan meneliti tentang pengaruh karakteristik personal yang terdiri dari *locus of control* (Malone dan Robert, 1996; Donelly *et al.* 2003), komitmen organisasi (Otley dan Pierce, 1996;

Donnelly *et al.* 2003), *turnover intention* (Malone dan Robert, 1996; Donnelly *et al.* 2003), kinerja karyawan (*Employ Performance*) (Gable & De Angelo, 1994; Donnelly *et al.* 2003) auditor pemerintah yang bekerja di BPKP terhadap perbedaan penerimaan perilaku disfungsional audit. Pada penelitian ini akan menganalisis pengaruh atau hubungan langsung dan tidak langsung karakteristik personal auditor tersebut terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit, sehingga masalah yang diteliti dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah terdapat hubungan positif *locus of control* dengan penerimaan perilaku disfungsional audit?
2. Apakah *locus of control* sebagai variabel anteseden dalam hubungan antara kinerja pegawai dengan penerimaan perilaku disfungsional audit?
3. Apakah komitmen organisasional sebagai variabel anteseden dalam hubungan antara kinerja pegawai dengan penerimaan perilaku disfungsional audit?
4. Apakah *locus of control* sebagai variabel anteseden dalam hubungan antara *turnover intention* dengan penerimaan perilaku disfungsional audit?
5. Apakah komitmen organisasional sebagai variabel anteseden dalam hubungan antara *turnover intention* dengan penerimaan perilaku disfungsional audit?
6. Apakah kinerja pegawai sebagai variabel anteseden dalam hubungan antara *turnover intention* dengan penerimaan perilaku disfungsional audit?
7. Apakah *locus of control* sebagai variabel anteseden dalam hubungan antara komitmen organisasional dengan penerimaan perilaku disfungsional?

### **Tujuan Penelitian**

Penelitian tentang pengaruh karakteristik personal auditor dengan penerimaan perilaku disfungsional audit memiliki tujuan menguji dan memperoleh bukti empiris faktor-faktor personal auditor yang memberikan kontribusi terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit.

### **Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Pengembangan teoritis

Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu, terutama dalam bidang akuntansi keperilakuan dan auditing mengenai variabel-variabel yang signifikan menjelaskan penerimaan perilaku disfungsional audit dan juga diharapkan dapat dipakai sebagai acuan untuk riset-riset mendatang.

2. Pengembangan praktik

Penelitian ini diharapkan akan dapat memberikan kontribusi praktis, yaitu bagi Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan profesi untuk merencanakan program profesional dan praktek manajemen untuk mendorong pekerjaan audit yang berkualitas dalam menciptakan pemerintahan yang *Good Governance*.